

財務会計における規則性の形成

—— 社会的認知としての位置づけ ——

Rule Formation as Social Acknowledgement in Financial Accounting

星 野 一 郎
Ichiro Hoshino

要 約

本稿では、財務会計における規則性の形成を、社会的な認知として位置づけたうえで検討している。財務会計における規則性は、会計基準の設定プロセスと適用プロセスにおいて顕在化する。本稿においては、これらプロセスおよびそれに関連した、環境変化への対応プロセス、規則性認知の社会性レベル、そして、透明性の確保レベルなどを、概念的かつ具体的に検討している。ここでの結論の一部としては、財務会計における規則性の形成を直接に担うのは専門家集団であるが、それに対して社会的な認知を与えるのは会計情報利用者あるいは利害関係者であり、こうした観点から、財務会計における規則性と透明性を考察し、かつそうした観点に立脚した制度構築上の重要性を検討した。

キーワード：会計基準設定プロセス、会計基準適用プロセス、規則性、社会的認知、透明性、説明と納得

目 次

はじめに——規則性の認知

I. 会計基準の設定プロセスと適用プロセス

II. 環境変化への対応プロセス

III. 規則性認知の社会性レベル

IV. 透明性の確保レベル

むすび——説明と納得

はじめに——規則性の認知

どのようなシステムにおいても、それが一定期間継続すると、そこにおいてなにかしらの規則性が形成されるものである。反対からいえば、なんらかの規則性が形成されたからこそ、そのシステムが一定期間存在するのである。それでは、そのような「規則性」を具備するためにはどのような要件を満たせばよいのだろうか。これは「規則性」の形成プロセスについての社会的認知にかんする問題である。さらには、「慣習」の形成プロセスあるいはその拡張プロセスの問題でもある。

財務会計における規則性の形成にもこうした特性が備わっている。財務会計にかぎらず、多くの会計システムの制度的起源は、特定の企業あるいは経営者が自己に好都合な会計システムを自己組織的に組成したことにある。それが反復され、そ

して伝播したのである。このような反復そして伝播には、会計行為および会計報告をおこなう経済主体の利己性が前提とされている。つまり、なにかしらの利便性が備わっている必要がある。

財務会計における規則性とは、具体的にいうと、帳簿の形式やそのシステムについて、当初は個別企業が独自に作成していたものが、企業経営者あるいは管理者の相互交流によって、より合理的なシステムに淘汰され、一定の規則性が形成されてきたのである。このことは、帳簿の記帳等の形式的な側面にかぎらず、仕訳や期間損益の計算方法などの内容的な側面にもあてはまる。

会計学が対象とするのは金銭的な価値を有するものであり、多くの人間はそうした価値を希求するという意味において、会計学はきわめて人間的な学問領域である。そこでは、経済的価値の確実

な管理とその増加が意図されており、また騙されないような工夫が不可欠となる。このような意味において、財務会計における規則性の形成とその認知は壮大な経済社会的ドラマでもある。

財務会計における規則性形成・認知のための要件は、概念上4つに識別できる。これらの要件は概念のレベルと変化のプロセスによって構成される。これらは、会計基準の設定プロセスと適用プロセス、環境変化への対応プロセス、規則性認知の社会性レベル、そして、透明性の確保プロセスという、本稿における4つの節に対応する。これらは、概念的には識別可能であるが、現実の会計現象における厳格な識別は困難である。

財務会計における規則性を形成あるいは認識する第一次的な主体は企業の経営者や管理者であるが、それがひろく経済社会的に認知されるためには、多くの企業経営者に認知されるとともに、投資家や債権者などの経済社会の構成員にも認知される必要がある。かような意味において、財務会計における規則性の認知とは、制度的な承認を前提とする、高度に社会的な現象である。

したがって、財務会計における規則性の認知は、それをプロセスとして認識することがとくに必要となる。最終的には、経済社会およびその構成員に対する説明がいかに適切になされ、かつそれをその構成員が納得するかが重要である。

本稿では、こうした問題意識から財務会計における規則性の形成について、その社会的認知に着目した検討を展開する。本稿において意図するのは、財務会計と経済社会の接点についての考察である。

I. 会計基準の設定プロセスと適用プロセス

会計基準の設定プロセスと適用プロセスは、概念的かつ時系列的に連続している。そして各プロセスでは主要な登場主体とそれに関係する主体が相互依存的に絡み合っている。

その主要な登場主体は、会計基準の設定者と利用者、そして会計情報の作成者と利用者である。これらの関係はつぎのようになる。下記の図1の矢印は時系列的な流れを表象している。

ここで①をおこなう主体が会計基準設定機関であり、③（および④）を担当するのが会計情報作成者たる企業であり、④において会計情報の監査をおこなうのが公認会計士であり、⑤を担うのが

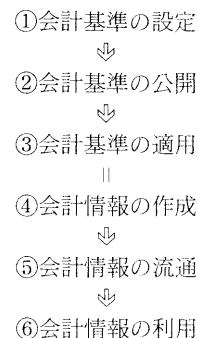


図1 会計基準の設定プロセスと適用プロセス

マスコミや経済ジャーナリズムであり、そして⑥において会計情報利用者による利用と意思決定がなされるのである。より正確に言えば、⑤と⑥は会計基準の適用プロセスに含めるべきではないかもしれない。しかし会計情報が本来的にその利用を前提としている以上、この⑤と⑥をも考慮した会計基準の設定と適用がなされるべきとする認識に立脚して、このような図式化を図った。

I.1 会計基準の設定プロセス

(1) 会計基準設定プロセスの基本特性

会計基準の設定プロセスは政治的な要素に満ち溢れている。会計基準の設定プロセスが政治的であるのは、それが経済的に大きな影響力を有する証左でもある。経済的に重要なために、それが政治的な色彩を帯びるのである。しかしまた、こうした側面を過度に意識することは、その実態を適切に理解することの障害になるおそれがある。

会計基準の設定プロセスと適用プロセスは、概念上は識別可能であるし、また識別すべきである。しかし、これら2つのプロセスは密接不可分であり、かつ強い相互依存的な関係にある。

会計情報はその利用を念頭に置いて作成・開示される。会計情報を作成・開示するための経済社会的なルール体系である会計基準においても、こうした利用を想定して作成される。利用を前提としない情報は原則として存在しない。

会計情報の利用者が高度な会計知識を有しているとはかぎらないが、その作成者にはより高度な会計知識が要求される。会計基準の設定者には、さらに高度な会計知識と見識が求められる。会計情報および会計基準には必然的に技術的な要素がつきまとうために、会計基準の設定プロセスにおいても技術的な側面が強い。

こうした会計基準の特性に起因して、その設定プロセスにおいては、技術的あるいは理論的な合理性が希求されてきたし、またそうあるべきである。設定された会計基準によっては、個別企業および経済社会が大きな影響を受ける可能性がある。会計基準の設定プロセスは、技術的合理性と政治的妥協との狭間にあって翻弄されてきた歴史がある¹⁾。

経済社会を律する会計基準の設定プロセスにおいて、技術的合理性のみを追求し、政治的妥協を拒否することがいつも正しいとはかぎらない。むしろ、民主的に選出された政治家や高度の専門知識を有する官僚からの「助言」や「協力」は、現代において会計基準を設定するうえでは必要であろう。しかしまた、理不尽な政治的介入を断固拒否することは、会計基準そして会計情報に対する社会的信認をえるためには不可欠である。理不尽な政治的介入——政治的介入のすべてが理不尽でないのは当然であるが——に適切に対処するためには、IV・1で述べるように、会計基準の設定プロセスにおいて一定の透明性を確保することが肝要である。

(2) 説明可能性と社会的認知

会計基準設定の妥当性を判断するための目安に、その設定プロセスの説明可能性と透明性がある。透明性については第IV節において検討するので、ここでは説明可能性に限定して考察する。

この説明可能性とは、第一義的には、会計基準の設定プロセスにかんするものであるが、会計システムあるいは会計情報との関係からすると、必然的に、会計基準の適用プロセスつまり会計情報作成プロセスをも視野に含めることが肝要になる。

会計基準の設定プロセスおよびその適用プロセス（つまり会計情報の作成プロセス）における説明可能性とは、その内容ならびに形式についての合理性をも含意している。この合理性が究極的に

は、社会的な認知に結びつくのである。社会的な納得あるいは合意がえられてはじめて、社会的な認知を受けたことになる。

ここでいう説明可能性とはまた、後述する透明性ととともに、社会的な監視の必要性を示唆するものである。経済社会的なルールの設定およびその適用における説明可能性とは、たんにその内容と形式を説明すれば十全というものではなく、その実質的な目的のひとつは、ひろく社会的な監視を求めていると考えられる。逆にいえば、社会的な監視に服するために、説明可能性が要求されるのである。社会的な監視および説明可能性は、財務会計における規則性が社会的な認知をえるための必要条件である。

どのようなルールや情報についても妥当することであるが、そのシステムが社会的に信頼され、そしてその本来的な機能を十分に発揮するためには、それらが社会的に認知されている必要がある。会計情報や会計基準については、それをもとにした意思決定が経済的得失にかかわることから、そうした信頼性および社会的認知がとくに重要になる。

会計情報をもとにした意思決定をおこなう主体、つまり会計情報利用者は、投資者や債権者などの企業外部の経済主体と、経営者や管理者および従業員の当該企業内部の経済主体とに識別できる。前者のための会計情報を提供するものが財務会計システムであり、後者にそうするのが管理会計システムである。会計情報の信頼性が問題になるのは、おもに財務会計の場面においてである²⁾。本稿では財務会計を念頭に置いた規則性の形成およびそれに関連する問題を検討する。

1.2 会計基準の適用プロセス

会計基準の適用プロセスは同時に会計情報の作成プロセスでもある。ここにおいて重要な論点は4つある。以下それらについて簡略に検討する。

(1) 会計基準の多様性

多くの国や地域そして時代において、財務会計

1) こうした会計問題の代表例として、昭和50年代に生じた邦銀が保有する国債の評価問題がある。そこで問題になったのは原価法と低価法である。この問題については下記の文献を参照のこと。

醍醐 聰『日本の企業会計』（東京大学出版会、1990年）の第2章「有価証券評価の情報機能」（35-71頁）

星野一郎『会計政策の法則——会計行動の特性と背景——』（同文館、1999年）の第2章「銀行保有国債の評価基準にかんする会計問題」（39-58頁）（または星野一郎「銀行保有国債の評価方法変更にかんする会計問題——評価方法としての低価法と原価法をめぐって——」『産業経理』1988年10月、84-97頁）

2) 管理会計システムにおいて会計情報の信頼性が重要でないということはない。管理会計は自社内での会計情報利用を念頭に置いた会計システムであり、その信頼性に疑念があり、そのためになんらかの経済的被害が生じようとも、それは直接的には自社内に限定されたものである。したがって相対的に、管理会計システムにおいては、会計情報の信頼性は二次的に要求される情報特性である。

システムでは、一般的に、ひとつの会計事象に対して複数の会計基準の選択適用が制度的に容認されている。これが「経理自由の原則」と呼ばれる考え方である。

経理自由の原則の考え方は、一般に認められた会計原則を設定し、そこに含まれている原則や手続から、企業の事情に照らしてもっとも妥当と判断されるものを企業に自由に選択せしめ、これを継続適用せしめることによって、企業会計の真実性を確保し、財務諸表の有用性や比較可能性を保持することができる³⁾、というものである。これによれば、経理自由の原則の適用によって会計情報の比較可能性をも向上させることができるとされるが、現実的には、その比較可能性は毀損されることが多い。

経理自由の原則を敷衍あるいは拡大解釈した結果として、ひとつの会計事象に対して制度的に容認される会計基準の数が増加した。そのために、会計基準の多様性が増大することになったのである⁴⁾。

(2) 経営者の恣意性

経理自由の原則および会計基準の多様性は、経営者の恣意性が会計情報に混入する傾向を助長した。経営者の恣意性が混入した会計情報が劣悪なものと断言することはできないし、また経営者の恣意性を完全に排斥した会計情報が良質ともいえない。

経営者にとって都合な方向に会計情報を偏向させるために、会計情報の操作がなされるとしたら、会計情報利用者の意思決定を誤導するおそれがあり、それは社会的に容認されることではない。会計基準の適用プロセス（つまり会計情報の作成プロセス）においてもっとも肝要な点は、このような経営者の恣意性をいかに適切に排除するかである。

(3) 監査制度の機能

作成された会計情報の信頼性を第三者の立場から「保証」する仕組みが監査である。いかに誠実（そう）な企業経営者といえども、会計情報の作成が当該企業内部者によっておこなわれる以上、企業外部の投資者や債権者からすると、そうした会計情報に全幅の信頼を置くことはできない。そこ

で、公認会計士という国家資格者によって、会計情報の内容およびその作成プロセスの合法性および妥当性を保証するシステムが採用されたのである。

このような監査制度の機能からして、公認会計士には高度な会計知識と見識が求められる。しかし最近では——従来からも、そうした事態は惹起していたが——、公認会計士による監査内容の信頼性あるいは信憑性が問題になる事件が内外で多発している⁵⁾。会計情報の作成プロセスとしての制度上の最終段階にある監査の重要性からして、監査の本来的な機能の完遂が求められる。

(4) 会計情報利用者の能力

会計情報の作成プロセスを受けた会計情報利用上の段階として、会計情報の流通と会計情報の利用が存在する。ここで肝要なことは会計情報利用者の「能力」である。この能力とは、会計情報の意味内容とその背景等を適切に理解するうえでのものである。最終的に公表される当期純利益だけで一喜一憂するのではなく、そこで用いられた会計基準およびその変更等を十分に理解したうえでの意思決定が必要である。

会計情報利用者の意思決定が誤導されることは、特定主体の短期的な利益には貢献したとしても、その長期的な利益および経済社会にとっては、経済的に不利益な効果をもたらす蓋然性がある。

I.3 会計情報の作成者と利用者

(1) 「対立的関係」

一般的に、会計情報作成者たる企業の利害と会計情報利用者たる投資者等の利害とは対立する傾向にある。そこでは、会計情報の事実描写性⁶⁾と

5) 近年の米国におけるエンロン事件などはその代表例である。また数年来邦銀がかかえる巨額の不良債権をめぐる問題についても、公認会計士および監査システムに対する不信感を醸成していると思われる。

6) こうした会計情報の質的特性は、米国の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board :FASB)が、1980年5月に公表した財務会計概念報告書第2号(Financial Accounting Concept Statement No.2)「会計情報の質的特性 (Qualitative Characteristics of Accounting Information)」において言及されているものである。この概念報告書では、事実描写性(representational faithfulness)を「測定あるいは記述とそれが表現している現象との間の一致あるいは合致(このことはときおり妥当性と呼ばれる)」(p.xvi)と定義している。また会計において表現されるべき現象は、経済的資源と債務、および、これらの資源と債務を変化させる取引と事象であると述べている (para.63)。

3) 若杉 明『企業会計の論理』国元書房、1981年、78頁。

4) こうした動向とそれが会計情報におよぼす影響を懸念して、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee)は制度上容認する会計基準の数を制約する姿勢を示している。

に早急に適切な会計基準が設定・適用されようとも、そこには歴然たる時間差が存在する。これは会計基準や会計情報にかぎらず、あらゆるルールに共通する特性のひとつである。

ビジネスにおける特徴としては、ルールからの逸脱を意図した戦略あるいは戦術を指摘することができる。会計的な事例を示すと、デリバティブ等の先端的な金融商品については、それを規制するルールが形成された途端に、そこから逃れる手法の開発が促進されることがある。特定の金融商品を規制しようとするれば、その規制ルールは、新たな金融商品の開発にヒントを提供していることがある。

こうした経済的な実態や実務の先行性は従来も存在したが、近年に至り、その変化が激しく、また、国際化、情報化そしてハイテク化という質的な側面での変化が大きく、そのために、経済的な実態や実務とそれにかんする会計情報との乖離がとくに大きくなっている。こうした特徴は、会計ルールの完全性が保証されないことの本質的原因である。

国際化、情報化そしてハイテク化の動向は、会計ルールあるいは会計システムととくに深い関係にあるといえる。

近年における資金移動の迅速化およびそれに要する費用の低廉化により、国際化の動向は会計分野において顕著になっている。人間や物財の移動とは異なり、情報通信技術等の発展によって、資金移動は瞬時かつ正確に実行可能となった。

情報化の動向は、もっとも直接的に会計システムに関係する。会計システムは、その定義および機能から、本質的に情報システムそのものであり、もっとも情報化されている分野のひとつである。ハイテク化の動向は、経済社会の飛躍的な発展にともない、会計システムがその対象とする企業活動それ自体がハイテク化する傾向にあることと、それに関連して、量的に——かつ質的にも——必要とされる会計情報が急速に拡大化したこと、および会計情報伝達の高速化などと関係する。

情報化とハイテク化を統合した象徴的な存在がコンピュータである。コンピュータの処理速度の高速化、記憶容量の拡大化および価格の低廉化——価格性能比の急激な上昇——は、会計分野におけるコンピュータの利用を促進した。コンピュータとリンクした情報通信技術の発展は、会計シス

テムにとって好都合であり、またコンピュータと情報通信技術は親和的なものである。初期の本格的なコンピュータの利用目的が会計計算と弾道計算であったことは偶然ではない。

(2) ルールの完全性と不完全性

どのような現象をその対象にしようとも「完全なルール」を設定・適用することは不可能である。ルールの対象範囲を拡大しようとするれば、そこにおいては必然的に、ルールの一般性あるいは抽象性が上昇し、これとは逆に、ルール適用上の厳格性を確保しようとするれば、そこでは、ルールの個別性あるいは具体性が上昇することになる。多くの場合、これらの抽象性と具体性はトレードオフの関係にある。実際のルール設定および適用においては、これら2者間におけるバランスをいかに配慮するかが重要な課題となる。

ルールにおける抽象性と具体性をめぐるトレードオフ関係は、ルールの目的や方針を決定するうえでも重要である。ルール設定の目的や方針を的確に決するためには、ルールが対象とする行為や現象を特定し、その特性を正しく認識することが必要となる。そのうえではじめて、ルールにおける抽象性と具体性のいずれをどの程度重視するかを決めることができる。会計ルールにおいてもこのことは妥当する。

ルールとしての会計基準の完全性（または不完全性）を考察していくうえで、固定性と変動性を検討することは有益である。ここではルールに基づいたプレー（行為）との関係に着目する。ルールの「固定性」が相対的に保証される分野と保証されにくい分野——「変動性」がある分野——があり、またプレーの「固定性」が相対的に保証される分野と保証されにくい分野——「変動性」がある分野——がある。こうした分野の識別は相対的なものである⁸⁾。

ルールおよびプレーの双方において固定性が保証される分野にスポーツがある。スポーツにおいては、原則的にそのルールにほぼ完全な固定性が

8) スポーツと経済活動を用いた、このような二元論的説明には、当然に限界があることを認識すべきである。スポーツにおけるプレーは、経済活動におけるそれにくらべて相対的に単純であり、またそもそもそのルールが変化しないことを前提に設計・運用されているものである。こうした特性と限界を十分に認識したうえで、この比喩的な説明を的確に理解すべきである。

あり、それに抵触するプレーはすぐさま違反行為と認定され、なんらかのペナルティーが科せられる。ルールに違反したために完成されたスポーツにラグビーがあるが、これはスポーツの分野において例外的な存在であろう。

これに対して、経済活動の分野においては、ルールとプレーの双方において、相対的に一定の変動性が存在する。さらにいうと、既存ルールの欠陥を突くプレーや既存ルールでカバーされていないプレーを利益に結びつけることが積極的に評価される傾向がある。先述したように、先端的な金融商品の多くはこのようなプレーから生み出されたものである。

プレー（経済活動）の変動性は必然的にそれを律するルールにも変動性をもたらす。ルールの変動性はルールの不完全性を意味する。

II.2 金融商品化の動向

(1) 証券化と流動化

現在の経済社会の特徴のひとつは、国際化、情報化そしてハイテク化であるが、これ以外に、とくに財務会計にとって重要なものに、あらゆる財とサービスを金融商品化しようとする動向をあげることができる。この動向は証券化や流動化という金融的な手法として顕在化する。こうした金融商品化の動向は、財やサービスの流動化つまり流通市場の整備、そして合理的な価格づけに貢献する可能性を内包している。

こうした動向は、金融商品だけでなく、あらゆる資産等を時価評価しようとする会計的傾向とも符合するものである。証券化や流動化が実施されたために時価評価が制度化されたともいえるし、また逆に、時価評価を的確に実施するために、市場化や流動化がおこなわれているともいえる。

証券化や流動化は、市場における効率的な企業評価を前提とした動向あるいは制度である。そもそも会計システムは、企業評価を前提に設計されたシステムであり、その意味でこうした前提は当然である。しかし近時における証券化等の動向や制度は、これを極端に進歩させようとしているところにその特徴がある。

このような特徴が会計システムにおいて顕在化したものが時価評価である。現行の会計システムが採用する時価評価は、基本的に、有価証券の一

部に限定されたものであるが、最近の証券化等の動向は、全面的な時価評価システムを指向している。技術的または制度的な困難があろうとも、またそれが時価評価という名称を有さなくとも、多くの会計ルールが時価評価（的なもの）へ移行しつつある。金融商品化はそのための手法またはそれに関連した手法である。

金融商品化は市場主義的な考え方とも合致している。市場メカニズムを十全に機能させようとする、そこにおいて金融商品化が生ずることは必然的である。金融商品化は、証券市場および金融市場における資源配分の効率化を意図したものである。これらの市場が効率的であるためには、そこで提供される会計情報は当然に正確でなければならない、かつ、その流動性を高めるためには証券化が有益である。証券化、流動化そして時価評価は三位一体なのである。

しかしまた、市場主義に過度に傾注することは、弱肉強食の世界観への安易な依存を惹起する懸念がある。こうしたことは、経済的なステージにおいては一定の承認をえたにしても、政治的なステージ——とくに民主主義的なシステムに立脚している場合⁹⁾——においては、これが一定の承認をえることは困難であろう。

(2) 政治的な含意

証券化や流動化の動向は、政治的なシステムとも関係している。比喩のレベルを超えて、こうした動向やそれに関連した時価評価の制度化は、経済的な意味での民主主義的な決定システムである。政治的なステージでは、選挙における投票行動で決着をつけるが、経済的なステージでは、株式を用いた投票行動で決することになる。

単純化した議論をすれば、証券化、流動化そして時価評価は、適者生存や弱肉強食という考え方を前提にしている。そこにおいては、不適応者の消滅（倒産や清算）そして貧富格差の拡大等は、歓迎されないまでも、否定的に認識されていない。こうした考え方およびその結果を受容する有権者あるいは国民がどの程度存在し、かつそれを政治

9) もちろんだからといって、民主主義的なシステムを否定するものではないが。

行動（投票行動等）として実行するかは、政治的にきわめて重要である。

会計基準を設定する直接的な権限を有するのは、専門家によって構成される会計基準設定機関であるが、そうして完成された会計基準を社会的に認知するかどうかは、究極的には、有権者あるいは国民が政治的に決定あるいは承認すべき事柄である。

II.3 生物学・生態学的考察

(1) 適者生存と弱肉強食

企業の行動様式やその目的、および財務会計の意義や機能を検討するうえで、生物学あるいは生態学的な考察は有意義であることが多い。ここでは生物学を全般的に検討することはしないが、そのエッセンスおよび、財務会計に関連する問題の一部に限定した検討を展開する。

企業も生物も、その生存を賭けて努力している。そこにおいては、短期ならびに長期におよぶ戦略と戦術の的確な立案と遂行が肝要になる。適者生存と弱肉強食が機能する社会が形成されているのである。こうしたシステムによって、マクロおよび長期的な観点から合理的な社会が形成される蓋然性がある。

企業を取り巻く環境においても、生物を取り巻くそれにおいても、その環境は絶えず変化しているし、またその定義から環境は制御できないものである。企業も生物も、環境に適応あるいは対応せざるをえない。ただし、特定企業が市場において独占的な地位を占めた場合、その企業は市場を制御できることになる。これに準じるのが寡占的な地位であるが、一般に、多くの経済法規はこうした状況を是正しようとしている。こうした状況では、適切な競争が展開されず、そのために消費者の利益を毀損する可能性があるからである。

企業あるいは生物と環境との関連性を考察するうえで有益な文章がある。それは「もっとも強い者が生き残るのではなく、もっとも賢い者が生き

延びるのでもない。唯一生き残るのは、変化できる者である」¹⁰⁾というものである。

ここで留意すべきは規則性の概念内容である。環境の変化に対応する変化・進化にそれ自体に固有の規則性が内在する蓋然性がある。こうした意味での規則性とは、換言すれば、生き残るための戦略や戦術である。

(2) 経営戦略と財務会計

こうした観点から形成される規則性とは経営戦略的な内容を有するものであろう。しかし本稿で検討すべきは財務会計における規則性である。概念的に整理すると、財務会計における規則性とは、生き残りという意味での経営戦略的な規則性とはつぎの点で異なるものである。

財務会計における規則性は、経営戦略や投資戦略等の立案に会計情報という判断材料を制度的に提供することから生じたものである。したがって、財務会計において形成される規則性には一定程度以上の不変性が存在するべきである。ただしその不変性は絶対的なものではなく、相対的な不変性である。この不変性においては、経済的あるいは経営的な環境の変化に対応して「ある程度」変化することが想定されている。

第2の相違点は、財務会計における規則性は最適化されたもののうちの一般的なもの（一般解）であるのに対して、経営戦略における規則性とは最適化されたもののうちの特殊なもの（特殊解）である点である。このことは、財務会計における規則性の稀少性を意味し、また経営戦略におけるその多様性を示唆するものである。

III. 規則性認知の社会性レベル

III.1 規則性における社会性

(1) 規則性の形成過程

どのようなシステムにおけるものであれ、ルールはなんらかの規則性を有する必要性と必然性がある。社会的に重要なことは、その規則性が社会的に認知されているか否か、そしてその認知レベルである。こうした社会的な認知あるいは信認が一定程度以上になれば、そうした規則性は社会的に存在しないに等しい。

多くのルールや規則は、少なくともその設定時においては有効性があり、また社会的認知を受けていた可能性がある——もちろん、なんらかの事

10) これは米国IBM社のガースナーがチャールズ・ダーウィンの『種の起源』の一節として引用したフレーズである。出典に関して原著が詳細に調べられ、結局、『種の起源』にこのフレーズはなかった。しかしその来歴はともかくとして、現実を見事にいいあてた警鐘に満ちたフレーズであるため、警句として使われている。ちなみに、2001年9月27日の第153通常国会における小泉純一郎内閣総理大臣の所信表明演説でもほぼ同様のフレーズが用いられた。

情から、その設定時においても、社会的または理論的な認知を受けていないものがあるかもしれないが——。しかし、経済社会的な環境あるいは当事者の目的等が変化したために、社会的な認知を受けていない状況が惹起する蓋然性がある。

社会的な認知を受けないルールでは、その適用場面における「脱法（的）行為」を誘発する可能性がある。こうした行為は、その時点での規則に照らせば違法行為ではあるが、別の面からみれば、新たな規則性の形成過程でもある。

(2) 社会的な認知の決定方法

社会的な認知をいかに判定するかが大きな論点になる。このような判定を完全に実施することは不可能である。通常、こうした判定にかぎらず、なんらかの判定をくだす手段は2つに大別できる。それは「投票による決定」と「投票によらない決定」である。ここでいう「投票」を通常の選挙におけるそれに限定する必要はない。多くの有権者あるいは参加者の意向を徴する手段は通常の投票以外にも存在するからである。経済的な投票として代表的なものが取引所等における価格づけである。経済的効率性の高い取引所として証券取引所があげられる。ここでいう投票とは直接民主制を含意あるいは前提としている。

これに対して、「投票によらない決定」には、独裁制による決定と間接民主制による決定がある。独裁制によるそれは、とくにスピードが要求される場合には最適であるが、その反面、意見集約のうえでの問題が惹起するおそれがある。さらに、独裁制による意思決定そしてそれによる規則の制定には、それを監視するための機構が具備されていないことが多い。というよりも、そうした機構を有さないことが独裁制の特徴である。わが国における従来型の会計基準設定プロセス——企業会計審議会や規制機関等におけるそれ——は、極論すれば、独裁制に近い。ここで独裁制というのは、学者や官僚などの専門家が自分たちの裁量でかなり自由な会計基準設定が可能なことを意味する。

間接民主制による決定とは、代議制を代表とした選択的なメカニズムを通したシステムであり、現在の社会的な決定そしてそれによる規則の制定は、このようなシステムに依存していることが多い。国会や地方議会による規則制定はこのメカニズムに準拠している。またわが国における最近の

会計基準設定プロセスは、公開草案の公表とコメントレーターの受理という手法を採用しているという点において、この間接民主制による決定に近いものと考えられる（透明性確保との関連についてはIV.1の(2)を参照のこと）。このようなシステムは、会計基準における規則性の社会的認知のためには必要な措置であるかもしれない。

(3) 会社内における決定

それでは、会社内における決定についてはどうであろうか。株式総会における決定は株主による直接民主制によっているが、会社の日常業務の遂行については、経営者（取締役会）および従業員による決定によっている。こうした経営者（取締役会）および従業員による決定は、おそらく、間接民主制と独裁制が融合した形式の決定およびそれによる規則制定がなされていると考えられる。より正確にいうと、間接民主制的に選出された役員が独裁的に行動することによって日常的な業務が的確および迅速に遂行されるのである。

会社内における規則については、社会的には、そのプロセスの社会性が要求されることは稀であり、多くの場合、その結果についての責任が問われるにすぎない。責任が問われる結果とは利益額や配当そして株価である。会社の業務遂行が法律等に抵触しないことは当然として、その時点での「社会的な常識」に反することは、会社業務の適切かつ長期的な遂行を妨げるものである。

会社がおこなう業務については、法的には、わが国においては、商法や証券取引法、そして各種の業法等が規定している。さらには、監督官庁等からの形式的小および実質的な規制が実行されている。

会社業務における規則性とは、強制力がある規制レベルと強制力に欠ける任意レベルのものとがありえる。単純化すれば、規制レベルにおける規則性認知の社会性レベルは高く、任意レベルのそれでは低い傾向にあると予想できる。

財務会計における規則性について留意すべきは、管理会計との相違である。管理会計における規則性とは、原則的に、経済社会的な認知が不要であり、極論すれば、各社がまったく自由に制定できる。会社内における決定およびそれに関連した規則性は、当然、管理会計と強い親和性を有している。これに対して財務会計では、その情報が企業

外部に公表されることから、必然的に、社会的な認知が必要不可欠である。

財務会計における規則性の形成プロセスは2つに大別される。それは「慣習による規則性」と「理論による規則性」である。

III.2 慣習の拡張として生じた規則性

(1) 商慣習としての規則性

その起源からすると、財務会計における規則性の形成は、多くの場合、商人あるいは企業による商慣習に起因する。簿記および財務会計は、商慣習としての帳簿記帳法から進化した側面が強い。そこでは、必然的に慣習が大きな役割を果たすことになる。

このような規則性とは、元来、「個別的な規則性」を有するものであった。個別商人の帳簿そしてその作成方法のうちで、より効率的かつ合理的なものが取捨選択されてきたために、その規則性には一定の限界があった可能性がある。こうした特徴は、なにも過去の会計の特徴ではなく、程度の相違はあろうとも、現代にも観察されるものである。

商慣習が集大成・制度化したものが財務会計における規則性とする理解に立脚すると、そこにおける規則性認知の社会性レベルが高いことが予想される。ここにおいてその認知主体が問題になる。商慣習を集大成あるいはそこから帰納したことから、商人あるいは企業における規則性の認知レベルが高いのは当然であるが、その他の経済主体および一般的な意思決定主体のどれほどがそれを認知しているかが問題になろう。

(2) 「消費者」による認知

商人あるいは企業による商慣習を集大成したからといって、それが自動的に経済社会的に認知されていることにはならない。そこでは、財務会計システムにより産出される会計情報の利用者という「消費者」の意思が尊重されるべきである。「消費者」としての会計情報利用者がその意思を表明する機会是一般にかぎられているし、またその影響力も限定的である蓋然性がある。こうした意思を考慮しないことは、終局的には、会計情報作成者たる企業の利益を毀損するおそれがある。このような事情から、会計情報作成者たる企業は会計情報利用者の意思を一定程度考慮せざるをえ

ないのである。

消費者による意思表示の機会にかぎられているとはいえ、それにはつぎの2つの手法がある。第1は口頭または文書による意思表示である。こうした手法を実施する消費者は、少数かつ特殊であるかもしれないが、場合によっては、企業にとって貴重な情報をもたらす可能性を有している。会計基準設定にかんしては、公開草案に対するコメントレターがこれに相当する。

第2の手法は、消費あるいは購入による意思表示である。これは市場における意思表示である。財またはサービスを購入するか否か、そして、その規格と数量そして価格をめぐる「交渉」を通じて、個別の生産者に対する直接的な意思表示がおこなわれており、それらが集約されたものが時価や金利である。こうした集約は原則として多数決によって決せられているが、その「投票権」は人格的に平等ではなく、投資額に比例している。会計基準設定にかんしては、この第2の手法が用いられることは稀であろうが、会計基準の適用にかんしては、こうした意味での投票がおこなわれていると考えられる。しかしそこにおいては単純な多数決が機能しているわけではなかろう。

口頭や文書による意思表示であろうと、消費や購入による意思表示であろうと、それによって一定程度以上の支持をえることが「消費者」による認知を受けるうえでは必要不可欠である。

慣習から導出された規則性には、必然的に、一定の社会性が存在・機能している可能性がある。それには一定の限界があるとはいえ、普遍的な慣習には、そもそも社会性が内在するものである。慣習を集約化する手法は、原則として帰納的なものである。ここでは方法論を詳細に論じないが、帰納法による規則制定には、一定のメリットとデメリットがある。そのメリットとは、社会的な合意がえられやすい、というよりも、そもそも、なんらかの社会的合意がえられたものが慣習として認知されるのである。

これに対して、演繹法による規則制定についてはIII.3で検討するが、どのような手法によろうとも、規則制定にはメリットとデメリットがあるが、それを経済社会が納得するか否かが重要である。

III.3 論理の適用として生じた規則性

(1) 論理性と価値判断

一般的に、慣習から導出された規則にくらべて、論理から導出されたそれには、理論的な意味で合理性であることが多いが、その社会的な認知レベルは相対的に低い傾向にある。その論理性が高くとも、それだけでは社会的に認知されたことにはならない。

規則性の形成要因としての論理の中身も問題になる。高度に洗練された論理性を備えただけでは、規則は経済社会的な意味で有益であるとはいえない。経済社会的なルールが具備すべき規則性とは、あくまでもその時点でのニーズを反映したものでなければならない。論理それ自体には社会的なニーズ等の価値判断が存在しないことが多く、またそれが論理の本来の特性でもある。しかし、こと社会科学においては、そしてとくに財務会計において追求されるべき論理には、こうした意味での価値判断が多分に内包されているという特性がある。

財務会計において形成される論理と経済社会との接点がどのようなものが肝要となる。こうした接点においては、経済社会との「交流」がおこなわれているであろう。このような「交流」はけっして、その論理性を毀損するものではなく、むしろ向上させるものであるし、またそのように運用しなければならない。

論理に強く依存した規則性導出は演繹法に準拠することが多い。これは財務会計においても同様である。そこで肝要なことは、その際に核となる論理あるいは価値判断の導出方法およびその妥当性である。この点について詳述しないが、財務会計の場合、それは、会計情報利用者の情報要求内容、経済的実態の適正な評価と表示、測定および開示面における論理的な一貫性などであろう。

ここでかかげた3つの論理は、通常、それを否定することは困難である。ここで肝心なことは、こうした論理をいかに敷衍して、具体的な測定規則や開示規則を形成し、それを適時適切に適用するかである。具体的な規則の導出方法とその結果が重要である。総論的な意味での目標については合意されたにしても、それを達成するための具体策となると多くの反対に遭遇することは頻繁に観察される現象である。

(2) 会計知識と会計教育

財務会計の場合、経済や経営における規則とは異なり、技術的な特性にも起因して、その内容が一般市民には理解しがたいことが多い。そのため、財務会計の規則の設定と適用の当事者のみならず、その監視者もが、専門家の独壇場になる可能性がある。こうした事態が生じるのは、財務会計の規則が、簿記や財務諸表の知識はもちろんのこと、経営や法律そして経済の基礎知識までが必要になることと、さらには、理論的な知識だけではなく、その実務をも知悉していないと、それについての議論に参加できないという特性があるからかもしれない。

このような財務会計の特性に起因して、そこにおける規則性認知の社会性レベルは一般的に高いとはいいがたい状況にある。財務会計の規則がひろく社会的に認知されるためには、このような状況を打破する必要がある。陳腐な結論かもしれないが、そのためには会計教育の充実そしてより早期からの会計教育が必要であろう。いかに財務会計が応用的な領域とはいえ、その教育が商業高校を除いて、大学あるいは短大からというのは、先進資本主義国における実務教育として大きな問題であろう。

こうした教育の成果として、財務会計における論理の社会的な認知がより適切になされることが期待できる。会計教育の普及は同時に、会計における規則性の充実に貢献する可能性を秘めている。

IV. 透明性の確保レベル

ここでいう透明性とは、会計基準設定プロセスにおけるそれと、会計基準適用プロセスにおけるそれとに大別できる。以下、これら2つのプロセスにおける透明性の意味とその限界を取り上げ、そしてそれを統合した透明性の意義を検討する。そこでのキーワードは説明と納得である。

IV.1 会計基準設定プロセスにおける透明性

(1) パブリック・セクターとプライベート・セクター

会計基準設定のプロセスは高度に政治的かつ経済的な特性を有するものである。それは、会計基準が企業活動の成果を数値化するためのメカニズムであることに起因する。会計基準の新設・変更

により、企業活動の基本方針が変更されることがあり、そのために、会計情報の作成者も利用者も、そのプロセスに介入してくる蓋然性がある。

従来、少なくともわが国においては、会計基準設定プロセスが公開されることはなく、いわば密室での審議あるいは調整によって基準作成がなされてきた経緯がある。このことに対する批判として、会計基準の設定がパブリック・セクターによってなされていた点に問題があるとする認識が普及し、わが国においてもプライベート・セクターによる会計基準設定が実施されることになった。しかし、こうした議論およびその制度化については懐疑的な態度で臨む必要もある。

とくに会計基準設定プロセスにおける透明性確保の観点からすると、プライベート・セクターによる会計基準設定が有効とする明確な根拠に乏しい。このことを反対側からいえば、パブリック・セクターによろうとも、その制度的な措置を適切に講ずるかぎり、透明性の確保・向上を図ることは可能である。ただし相対的な問題として、会計基準設定上の透明性を確保・向上するうえで、プライベート・セクターによるそのほうが有利といえるかもしれない。

さらに、先進資本主義国においては、プライベート・セクターによる会計基準設定が中心となっており、またわが国の行政庁主導の経済運営に対する「誤解」からも、パブリック・セクターによるそれを是正する必要性が主張されることがある。しかし、これは理論的な論点ではないことに留意する必要がある。

パブリック・セクターによろうとも、プライベート・セクターによろうとも、会計基準設定プロセスの透明性を確保・向上させることは、会計基準そして会計情報に対する国民の信頼を確保するためにも、また会計基準設定プロセスに対する不合理な介入を防止するためにも、非常に重要な施策である。しかしまた、こうした施策は、少なくとも従来は、会計およびそれに隣接する専門家の反対を招いてきたことも事実である。このような反対は自己の影響力を確保するための利己的な行動に起因する。この専門家の行動をいかに抑制するかが肝要である。

(2) 公開草案の公表とコメントレターの受理

最近の動向として、最終的な会計基準を確定す

る前に、公開草案を作成・公表し、それに対する意見——意見書（コメントレター）等を通して表明されることが多い——を徴して、また必要があればそれを考慮した会計基準案を作成することが多くなった。このような会計基準作成プロセスは、その透明性を確保するとともに、社会的な説明責任をも果たしていると言えるものである。このような仕組みは、パブリック・セクターであろうとも、プライベート・セクターであろうとも、原則として適用可能である。

多くの会計制度がそうであるように、こうした仕組みも米国から輸入されたものである。米国で採用されているこのシステムでは、公開草案に寄せられたコメントレター自体も公開の対象となり、必要な費用を負担すれば誰でも自由に閲覧および複写できる。ここまで徹底した透明性を確保することにより、社会的監視が可能となるし、また企業経営者に対する統治と同様に、会計基準設定者に対する適切な統治も可能になるのである。

現在の先進資本主義国においては、会計基準設定者の権限は強大なものになっており、またそれゆえに、設定した会計基準をめぐる妥当性を説明する義務を負うものである。

IV.2 会計基準適用プロセスにおける透明性

(1) 継続性の原則との関係

会計基準適用プロセスは会計情報作成プロセスでもある。これを担うのは企業である。したがって、この場面における透明性とは、とりもなおさず、会計情報作成者たる企業内部における問題である。こうした特性から、会計基準適用プロセスにおける透明性は、その外部からは確認が困難であることが多い。いかに会計基準設定プロセスの透明性を確保したとしても、その適用プロセスにおける透明性が確保されなければ、会計情報利用者にとっては中途半端な透明性しか確保されていないことになる。これでは、会計情報の信頼性を担保できない。

いわゆる経理自由の原則により、特定の会計事象に対して制度的に複数の会計基準が容認される状況下では、そのうちのどれを選択適用するかは、基本的に、当該企業の経営者に一任されている。こうした経営者への一任が制度として定着しているのは、企業をめぐる経営的および会計の実態を

もっとも知悉しているのはその経営者であるとの認識があるからである。この認識は誤りではないが、しかし重大な問題がある。それは、経営者が短期的かつ利己的な動機から会計情報の操作をおこなわないかという問題である。

このような問題を部分的に解決するための手法のひとつが、わが国企業会計原則・一般原則にいう継続性の原則である。そこでは、合理的な事情がないかぎり、会計処理の原則や手続の変更を認めない。このことによって、会計情報の比較可能性を確保するとともに、経営者による情報操作を回避しようとしているのである。もちろん、継続性の原則による情報操作回避には一定の限界があるが、それでも、それなりの効果を果たしていると考えられる。

(2) 監査機能の重要性

会計基準適用プロセス等における事故または故意による会計情報の信頼性毀損を防止するためには、企業内部における情報管理システムの整備とその確実な運用が肝要となるが、それとともに、監査役および公認会計士による監査等の役割が重要な役割を果たす。

監査役は原則として企業内部者であり、それによる監査業務には一定の限界が存在する。しかしそれでも、取締役を監視・監査するうえで監査役が果たすべき役割は大きい。

こうした監査役の限界を補う立場にあるのが社外取締役である。社外取締役は通常の実務取締役を監視・監督する機能を期待される役職であるが、少なくともわが国の場合、こうした制度が十分に活用されてきたとはいえない。今後の制度充実と確実な運用が期待される場所であるが、しかし社外取締役が果たす役割には一定の限界がある。

そこで重要なのは、公認会計士あるいは監査法人の役割である。公認会計士は社外にある公的な資格を有する職業専門家であり、その専門的な知識と職業意識に基づいて、会社の会計処理および開示が的確になされているかをチェックし、それを「保証」することを業務としている。公認会計士がその本来的な業務を適切に果たせば、多くの会計的な問題は解決可能と期待される。

公認会計士による監査システムに内在する問題には多種多様なものがあるが、ここではそのうちの一部を検討するととどめる。もっとも本質的な

問題は、おそらく、公認会計士の業務それ自体が「水商売」であることにある。公認会計士にとって依頼主の企業は顧客（クライアント）であり、そうした顧客を失うおそれがあるような厳しい指摘をすることができるかが問題となる。少人数の会計事務所の場合には、とくにこうした傾向に拍車がかかるために、監査法人等の大規模な会計事務所が組織された側面があるが、それでも、そこには一定の限界がある。

会計事務所あるいは公認会計士における第2の問題点は、監査業務とコンサルタント業務の関連性である。このことは従来から頻繁に言及されてきたことであるが、最近とはくにコンサルタント業務の収益上の比率が高くなってきたことから、この問題が注目されるようになってきた。たとえ組織上は別法人の形態をとろうとも、実質的に同一の事務所がこれら2つの業務をおこなっている場合、本来的な業務である監査業務が現在の主要な収益源であるコンサルタント業務のために歪められる蓋然性がある。

こうした問題は米国の会計事務所にかぎらず、わが国のそれにも妥当する事柄である。ここに、公認会計士による監査の意義とその限界がある。こうした状況下においては、会計基準設定プロセスや会計情報作成プロセスにかぎらず、監査業務プロセスにも透明性を付与することも重要になろう。

IV.3 透明性確保・向上の機能

(1) 監視の必要性とその意義

これまで述べてきたように、会計基準設定プロセス、会計情報作成プロセスそして監査業務プロセスにおける透明性を確保・向上させることは、会計情報や会計システムの信頼性を担保するために必要不可欠な制度的措置である。こうした3つの会計プロセスにおける透明性を確保・向上させることは、同時に会計関係者の行動を「監視」することにもなる。このような「監視」が適時適切になされることによって、経済社会的な意味における信頼性の向上も期待される。

こうした会計的な「監視」は同時に、経営的な「監視」にも結びつくものである。会社の経営行動およびその結果は、必然的に会計的なデータでもって裏づけることができる。会計的な「監視」は経営的な「監視」でもある。というよりも、会

計的な「監視」をもって経営を「監視」しようというのが、会計的な「監視」の本質的な機能である。

かような意味で、経営、会計そして監査における透明性の付与と向上を図ることが、企業経営の効率化および公正化を促進するうえで肝要である。時系列的には逆であるが、目的機能的には、「監査→会計→経営」という流れが存在するのである。

(2) 隠蔽や不正の発見と防止

企業経営者は常時悪事をはたらくわけではない。しかし、金銭的な側面（誘惑）が強い企業経営においては、なんらかの悪事をおこなおうとすれば、そしてそれを隠したければ、必然的に、会計情報を操作する必要がある。「不自然な」会計処理は不正な企業経営を暗示している可能性がある。

財務会計の役割のひとつは、不正な会計行動や企業行動を監視し、その事前防止を図り、それがかなわない場合には、その早期発見そして早期是正に努めることにありと考える。この役割は、換言すれば、隠蔽や不正の発見と防止（予防）である。一般に、財務会計システム等においては、こうした機能を効率的に遂行することが想定されている。複式簿記、会計基準そして会計監査等を用いた側面から整理することは有意義である。

いかなるシステムにおいても、その設定および運用について一定程度以上の透明性が確保されなければ、不正や誤謬が惹起する蓋然性がある。財務会計における規則性の形成過程についても、それが会計基準設定プロセスであれその適用プロセスであれ、こうした透明性が確保されないかぎり、そこから産出される会計情報およびその会計システムの信頼性を担保できない。

いかに理論的な合理性や妥当性を備えた会計基準であろうとも、その透明性が確保されていなければ、会計情報利用者およびその関係者はそれを信頼しないであろう。この意味で、こうした透明性は、規則性を制度面から支援するとともに、会計基準と会計情報——会計システム——の理論的な合理性や経済社会的な妥当性を社会に説明し、それを利害関係者が納得するために必要不可欠なものである。こうした透明性を確保することによってはじめて、財務会計の規則性の意義とその限界を的確に認識できるのである。

むすび——説明と納得

本稿においては、財務会計における規則性の形成をその社会的認知の観点から検討し、その主要な論点を考察してきた。そこにおける主要な論点は、本稿の節名が示すように、会計基準の設定プロセスと適用プロセス、環境変化への対応プロセス、規則性認知の社会性レベル、そして透明性の確保プロセスである。この4節において、これらのレベルとプロセスを重層的に考察した。最終的には、透明性が適時適切に確保されることによって、会計基準および会計情報の社会的認知が達成されると結論できる。

どのようなシステムであれ、それが社会的な存在であるかぎり、当事者や関係者にその目的や制度の形成プロセスが的確に説明されてはじめて、それが納得され、そうしてようやく、それが社会的に認知された存在となるのである。このことは、法律であれ、慣習であれ、そして会計であれ、基本的に同一である。

財務会計はすぐれて経済社会的な制度であると同時に、社会科学的な制度でもある。さらには、民主主義的な経済制度としての役割をも担っている。現在の民主主義国家においては、経済的な資源を適切に配分することは、たんに経済的な問題ではなく、その政治的な基盤にも関係する重要な案件である。こうした問題を適切に解決あるいは調整することは、経済的な市場の役割であるとともに、政治家あるいは政治システムの役割でもある。

財務会計は、経済的資源を適切に配分することを直接の目的としているわけではなく、その解決を間接的に支援するための情報システムの一環として重要な機能を果たしている。

近時、情報システムの重要性が叫ばれることが多い。これを一般的に主張することはきわめて容易である。制度的に肝要なことは、情報利用者のニーズを適時適切に把握認識し、それを可及的速やかに制度化し、的確に運用していくことである。その際に重要なのは、当該情報システムの設定と運用のコストとベネフィットとの比較考量が適正になされ、さらにそれをミクロ、マクロの両面から合理的に評価するための制度的な装置が開発、整備されることであろう。こうしたことがなされてはじめて、社会的な制度が完備されるのである。

ミクロであれマクロであれ，そこにおいてはなんらかのコストとベネフィットが発生し，その負担と享受をめぐる政治経済的な闘争や交渉が展開される。どのような手段をもってそれが解決されるにせよ，それを説明し，それを納得してもらうためには，会計基準設定と適用・運用のプロセス

における透明性を確保・向上させることはきわめて重要である。こうした意味での透明性が一定程度確保されることは，そこにおいて形成された規則性が社会的認知を受けるための制度的前提条件である。

(平成15年2月7日受理)